

doi:12.3969/j.issn.1672-0598.2012.02.007

借鉴管理控制研究,构建控制机制体系^{*}

刘霞

(闽江学院 新华都商学院,福州 350108)

摘要: COSO 内部控制框架在实践设计和运行中都出现了一些令人深思的问题,究其根本便是缺乏控制机制,无法将控制要素与业务流程相衔接。由于管理控制学者更侧重关注企业业务流程的运转,于是,我们通过分析、借鉴西方管理控制整合系统的研究文献,提出构建基于资源优化配置、通过“限制+鼓励”方式,由引导机制、激励机制、约束机制和监督机制共同组成的控制机制体系。

关键词: 内部控制;受托责任;管理控制;控制机制

中图分类号: C931 **文献标志码:** A **文章编号:** 1672-0598(2012)02-0043-05

内部控制对于企业的重要性已经毋庸置疑,早在上世纪八十年代杨时展教授就提出,“剧烈的竞争使企业家们总结出—条经验,对任何企业来说,实际情况都是这样:得控则强,失控则乱,无控则亡。”^① COSO 委员会的内部控制框架是当前公认的内部控制规范的“典范”,各国内部控制体系的建设都深受 COSO 框架的影响。尽管其在理念上的先进性受到各国监管者的追捧,但是以该控制框架为基础的内部控制系统,无论是在设计还是在运行上都出现了很多令人深思的问题,“这些问题可以从内部控制目标、内部控制模式与内部控制的实施技术三个层面进行归集”^②,这些问题背后的关键便是控制机制的缺乏。由于缺少控制机制,导致控制目标、控制要素和业务流程无法相互有效衔接,各种控制规范仅是“挂在墙

上的几张纸”,无法充分发挥作用。相较于会计审计学者,管理控制学者更侧重关注在业务流程运转中实现控制目标,因此,下面我们试图在管理控制的相关文献中寻找解决问题的钥匙。

一、管理控制整合框架

管理控制理论(Management Control Theory)是管理学领域的重要分支之一,是一个多学科交叉领域,受到控制论、系统论、会计理论、代理理论、心理学、管理经济学和组织行为等多学科的影响。正是由于管理控制背景复杂、内容多样的特点,“整合”成为管控学者们特别关注的内容,管理控制系统要想真正发挥作用,最根本就是其整合状态(Otley, 1999)。因此,管理控制学者纷纷运用各种机制建立整合的管理控制框架,而这些

* [收稿日期] 2012-01-07

[基金项目] 福建省教育厅社科研究项目(JB11164S);闽江学院青年科研育苗项目(YSY1121)

[作者简介] 刘霞(1978—),女,汉族,河北人;博士,闽江学院新华都商学院教师,主要从事会计审计研究。

① 杨时展. 会计信息系统说二评[A]. 杨时展论文集[C]. 北京:企业管理出版社,1997.

② 郭安邦. 嵌入式内部控制信息系统研究[D]. 厦门大学博士学位论文,2009.

框架都有一个显著的特点,就是基于控制包(control package)而构建。

事实上,管理控制系统各要素整合的观点由来已久。首先,管理控制系统各要素无法独当一面。许多管理控制研究仅考虑某个要素或实务,似乎这些因素相互独立运作,而实质上它们共处于一个全面的控制系统之中。Fisher(1998)指出,如果没有识别出各个管理控制系统间的连接,而直接考虑与权变变量相关的管理控制要素会导致错误结论。Chenhall(2003)警告,单独研究某个管理控制要素,可能无法明确控制框架。第二,学者们花费大量时间研究新的管理控制工具,如作业管理、平衡计分卡等,这些管理控制工具各有专攻,单独依靠某一种工具来实现管理控制的所有功能是不现实的,必须要将其有效整合。第三,管理控制系统理论的主要关注点是如何设计管理控制系统,以便生成理想的结果。理解管理控制包的运作,能够推进控制系统设计,以支持组织目标、实现组织业绩(Sandelin,2008)。

实际上,控制包框架的流行也可以从受托责任理论中得到解释。随着企业规模的逐渐扩大,委托人数日渐增多,由此带来外部受托责任的多样化,因此需要采用多种机制进行控制,以保证有效履行受托责任。另一方面,企业规模的扩大,导致内部管理层级的增加,内部受托责任不得不分级化、分层化,这便更加需要对层层下放的权责进行控制。当代受托责任体系是一个多层级的系统,为了确保多层级受托责任目标的一致,控制系统也必须要由众多控制机制组合而成,如此方能有效控制,保证受托责任的履行。

对于控制包框架的构建,不同学者有着不同的见解。Otley(2003)认为核心管理控制包应包括四个因素:规则、管制和程序;背景因素;行为控制机制;动态文化价值观和规范。Fisher(1998)设计的管理控制框架中,控制包由控制论控制系统、组织结构、组织文化、人力资源管理和其他控制机制组成。Flamholtz(1996)提出一个由三部分嵌套组成的管理控制系统框架:核心控制系统、组织结构、组织文化。核心控制系统(即控制包)居于中心,是一个基于控制论的控制结构,由四个子

系统(计划、业务运作、衡量和报酬评价)组成。Herath(2007)认为管理控制系统包括四个组成部分:组织结构和战略、公司文化、管理信息系统、核心控制包。核心控制包代表组织核心控制实务和机制,位于管理控制系统的中心位置。其他三个控制系统(公司战略和结构、公司文化、管理信息系统)围绕在核心控制包周围。Malmi and Brown(2008)通过对关于管理控制包文献的回顾,指出管理控制包的优点是涵盖管理控制系统的全面控制,控制包中包括5类控制:计划、控制论控制、报酬和补偿、行政控制和文化控制。Sandelin(2008)采用实地调研的方法,分析同一家公司在不同时间点,面临相同权变因素所采用的不同管理控制包。调查结果表明,在相同权变因素下,通过控制要素的不同组合,均能使企业同时实现成长性和盈利性。管理控制包不是某个控制要素的单独函数,而是控制要素整体的组合,控制系统作为一个控制包运作,内部要保持一致性,即均致力于实现相同的目标。

以控制包为核心的控制框架中,虽然学者们运用的机制不尽相同,但主要包括两类机制,一类是由计划、业绩评价、报酬激励和信息沟通与反馈等机制组成,强调控制中的纠偏作用,将业务运作中偏离计划或目标的活动予以纠正。由于控制的本质在于指出工作中的缺陷与弱点,进行纠正并避免重犯,因此核心控制包就是基于这个本质而构建的,基本上涵盖了这些控制机制。另一类便是由文化控制机制为代表的“软控制”机制。从前面的基于核心控制包的管理控制框架所包括的内容可以看出,几乎所有控制框架都包括由企业管理风格和文化、组织架构等构成的“软控制”。所有的控制包框架都强调企业文化对管理控制的作用,而且认为其他控制机制都应对组织文化起支持作用。另外,以控制包为核心的控制框架均认为控制系统不是一成不变,应能够适应企业所处环境,而且控制系统的不断调整和创新对企业是非常重要的。

二、基于资源优化配置,整合内控系统

通过前述管理控制研究文献的归纳,可以看出管理控制研究成果众多,所构建的控制框架和

所用的控制工具各异,其中一个重要原因就是“控制”的内涵极为广泛^①,这对于我们控制机制的研究提供了几点启示。

(一) 受托责任是内部控制的根基

控制的产生是受托责任的需要,没有受托责任就无需控制。威尔逊指出,任何控制系统都应具备三个特征:受托责任、可控性和可选择性。控制已成为保障委托人利益、落实受托人经济责任的必不可少的管理环节。

受托责任的逐渐深入,推动组织控制层级的增加,控制框架也日益复杂。在组织结构简单、受托责任单一时,委托人和受托人的关注焦点在于如何提高劳动生产效率,此时采用的是单纯的机械控制,通过标准化严格限制组织成员的行为。随着企业规模的扩大,所有权与经营权的分离以及组织内层级的增加,受托责任体系呈现了多层化和分级化。委托人完全监督受托人的行为已不可能,结果控制成为必然选择,会计控制作为结果控制的主要手段凸显其重要性。随着委托人从强调受托财务责任扩展到受托管理责任,控制也从以资产安全、会计数据可靠以及法律法规遵循性为目标,发展为以战略实现和提高经营效率效果为主导目标,遵循性为基础目标。与此相对应,人们也逐渐意识到,单纯的监督以及纯粹的依靠结果控制都无法实现有效的控制效果,只有将限制与鼓励相结合才能充分发挥控制的效力。于是我们可以发现,在学者们构建的管理控制框架中,尽管纠偏性质的控制机制仍在框架中具有重要地位,但考虑职员行为的业绩评价和报酬激励,以及文化控制等“软”控制机制在框架中的地位愈发重要。

(二) 资源优化配置是内部控制的宗旨

任何资源都是稀缺的,必须以适当的方式合理利用这些资源,进行资源优化配置,方能解除受托责任。文善恩认为,企业受托责任应包括以下四个方面^②:保管的责任、效果的责任、节约的责任、效率的责任。保管责任是基础,是否做到节

约、有效地利用受托资源,是衡量受托人业绩的主要依据。如果受托人不能有效地、节约地利用受托资源,即便他完成了交办的工作或保护了财产的安全完整,也不能算是一个优秀的受托人,因为合规性是所有组织和个人经济活动得以持续进行的必要条件,解决组织的资源依赖性,确保有效率和效果地获取和利用资源是内部控制的核心。

杨时展先生曾语重心长地写道,在今天这个连水资源都日渐匮乏的社会中,对资源的合理使用具有普遍的意义,对我们这个以发展社会生产力为中心、高度民主为目标的社会主义中国,更具有特别重要的意义^③。内部控制在企业内部是客观存在的,它决不应仅仅限于内部的防范和制约,而是应当为企业整体运营服务。委托人不但要求受托人合法合规地运用各项资源,还要求受托人经济、高效地配置并使用资源,实现经济效益最大化。Anthony(1964)指出,控制可以看做是企业为了应对资源依赖性,确保有效率和效果的获取和利用资源。管理控制的目的旨在确保有效获取资源,以及资源利用效果和效率(杜胜利,2004)。

控制的有效运作是实现组织经济性、效果性和效率性的前提和基础,其过程是帕累托改进。控制只有致力于实现资源优化配置,以经济性、效果性和效率性为导向,才能有效和合理保证企业目标的实现。企业内部控制的实质上便是在法律法规许可的框架内,服务于企业发展目标,通过经济高效的内部控制机制,合理保证企业经营活动的效果性、效率性以及财务报告的可靠性,实现企业所属的人、财、物、信息、技术、时间等资源的经济性、效果性与效率性,使企业价值最大化(郭安邦,2009)。

三、构建“限制 + 鼓励”的内控机制体系

由于委托人和受托人的目标和利益不同,以及人的经济性、社会性和文化性差异,我们提出以

① 曾有人列出控制所包括的57种含义(Otley and Berry,1980)。

② 文善恩. 会计控制系统论[D]. 中南财经政法大学博士论文,1993.

③ 杨时展. 会计信息系统说三评[A]. 杨时展论文集[C]. 北京:企业管理出版社,1997.

“限制+鼓励”为原则,建立由引导机制、激励机制、约束机制和监督机制共同组成的控制机制体系。

内部控制系统不是单纯依靠某一个或几个控制机制的运作,来实现控制目标的,而是相互协同、相互补充,共同实现企业目标。Merchant (1998)指出,控制机制作为确保控制系统实现目标的保障手段,不仅需要每项机制自身良好运作,还需要各项机制之间相互协调,相互配合。如果各项机制彼此无法相互配合,则控制机制作用的发挥就会受到限制。Ansari (1977)指出管理控制研究中有两类观点,一是将人作为理性人进行考虑,认为管理控制设计只是纠偏问题,对人性关注得不够。另一种是重视管理中的人性,认为管理控制是管理层激励下属实现目标的过程。这两种观点都有一定的合理性,也都存在局限性,应将二者相结合。

受托责任的履行需要权责利的合理安排,控制机制正是通过对企业内权责利的有效配置,为控制系统各层级目标的实现提供保障。组织中每个层级的委托人和受托人都有自身相对独立的权力、责任和利益。利益最大化是委托人和受托人均追求的目标函数,责任和权力是利益追求的约束和限制条件,责任不应小于完成任务应担的起码责任,权力不应大于履行职责所需的最大权力,相关责任人应在责任和权力的约束下寻求利益最大化。企业资源优化配置的实现,离不开各个层级的努力,离不开各个层级对利益的追求、对责任的履行、对权力的运用,离不开对各个层级委托人和受托人的引导、激励、约束和监督。我们勾勒的控制机制整体如下:

引导机制是企业前进的罗盘,是组织的导航系统,通过企业文化和价值观实现对职员行为的引导与凝聚。引导机制决定职员努力的方向,激励机制决定付出努力的多少。人会受到环境的暗示和刺激,人有天生的好奇心和主动性,引导机制通过建立鼓舞士气的价值观,促使人性中积极的方面得到体现,诱导职员努力实现组织目标。激励机制是组织运行的推进系统,对职员实现组织目标的主动性进行激发与强化。激励机制利用个

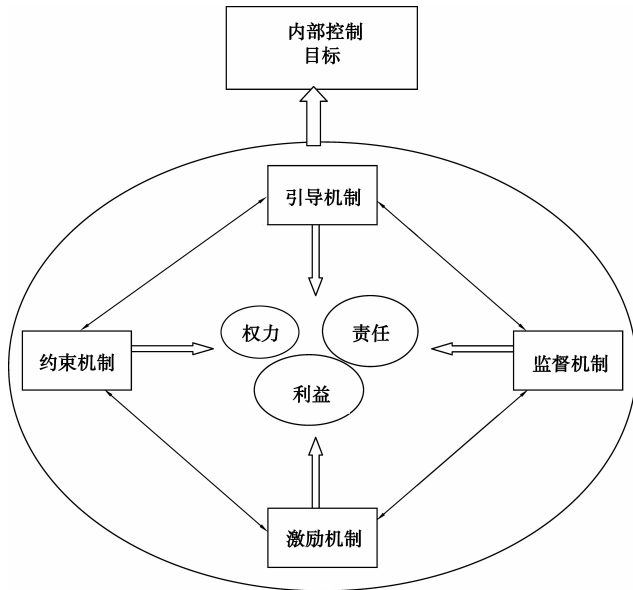


图1 控制机制整合运作

人对利益的追求,通过各种手段将职员个人目标引向组织目标,使得职员行为在激励机制的各种考核指标的诱导之下指向组织目标。只有推动力的作用,很可能导致职员的离散行为。约束机制便是通过制度、法律、法规确定职员的行为边界,将人的积极性限制在实现组织目标的路径上来。责任是约束的依据,是驱动职员努力工作的压力,在承诺利益和授权之外,必须有明确的责任追究制度,否则约束机制效力的发挥便失去了保障。监督机制是通过对控制系统运行进行检查与评价,确保控制系统沿着预设的轨道运行。我们反对事无巨细的全面监督,认为监督应以风险为导向,不但能抓住实现目标的关键问题,也降低了成本、提高了效率。同时这四项控制机制之间彼此又通过信息沟通与反馈相互连接,通过收集、整理、反馈企业中的各类信息,既可以协助各个控制机制自身的运行,又可以推动各个机制间的协调。

同时,控制是有成本的,坚持成本效益原则也是企业建立和完善控制框架需要遵循的原则之一,同理,控制机制的构建也要考虑成本效益原则。控制机制系统是否成功的关键在于企业的管理效率是否提高,或管理成本是否下降。整合的控制机制从积极引导和奖励出发,诱导职员主动实现企业目标。同时,也根据组织类型和业务特点,对关键风险点的运作进行严格约束与监督,这

样,既激发了职员积极性的发挥,又减少了事无巨细的控制成本,提高控制的有效性,有望取得事半功倍的效果。

[参考文献]

- [1] COSO Committee: Internal Control — Integrated Framework[M]. July 1994.
- [2] Clive Emmanuel, David Otley, K. Merchant, Readings in Accounting for Management Control [M]. UK: Chapman&Hall, 1992.
- [3] Joseph Fisher, Contingency-based Research on Management Control Systems: Categorization by level of Complexity [J]. Journal of Accounting Literature, 1995 (14): 24-53.
- [4] Charles Wiklinson, Organizational Control: a Resource Dependence Approach, New perspective in management control [M]. London: Macmillan, 1983: 118-136.
- [5] T. M. Hopper and A. J. Berry, Organizational Design and Management Control, New perspective in management control [M]. London: Macmillan, 1983: 96-117.
- [6] E. McKenna, Motivational Aspects of Management Control, New perspective in management control [M]. London: Macmillan, 1983: 137-161.
- [7] J. L. J. Machin and Charles H. S. Tai, A Communication-based Methodology for Research into, and Development

of, Management Control Systems, New perspective in management control [M]. London: Macmillan, 1983: 193-226.

- [8] 杨时展. 会计信息系统说二评[A]. 杨时展论文集[C]. 北京:企业管理出版社, 1997:67.
- [9] Steven J. Root. 超越 COSO: 加强公司治理的内部控制[M]. 付涛, 卢远瞩, 黄翠竹, 译. 北京:清华大学出版社.
- [10] 郭安邦. 嵌入式内部控制信息系统框架研究[D]. 厦门大学博士学位论文, 2009:6.
- [11] Robert A. Anthony, Vijay Govindarajan. 管理控制系统[M]. 赵玉涛, 刘寅龙, 杜晓阳, 译. 北京:机械工业出版社, 2004.
- [12] 王光远. 管理审计理论[M]. 北京:中国人民大学出版社, 1996.
- [13] 杨时展. 国家审计的本质[A]. 杨时展论文集[C]. 北京:企业管理出版社, 1997:35.
- [14] 西蒙斯. 控制[M]. 鲜红霞, 郭旭力, 译. 北京:机械工业出版社, 2004:11.
- [15] 刘霞. 管理控制框架研究进展及启示[J]. 财会通讯, 2010(9):132-133.
- [16] 刘霞. 企业内部控制机制研究[D]. 厦门大学博士学位论文, 2010:12.

(责任编辑:夏东,朱德东)

Construction Control Mechanism Based on Management Control

LIU Xia

(New Huadu Commerce School, Minjiang University, Fuzhou 350108, China)

Abstract: There are many difficulties during the practical design and enforcement of internal control of COSO framework, the difficulties result from the deficiency of control mechanism, so control factors can not be suited to business process. Because management control researchers pay more attention to business process operation, as a result, we put forward control mechanism system composed of guiding mechanism, incentive mechanism, restriction mechanism and monitoring mechanism based on resources optimization and allocation, through “restriction + incentive” principle and by analyzing and learning research literatures about western management control and integration system.

Key words: internal control; trusted responsibility; management control; control mechanism